

ОКРЕМІ ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

CERTAIN PROBLEM ISSUES OF LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING AND FINANCIAL STATEMENTS OF THE STATE BUDGET OF UKRAINE

Батлук М.В., студент III курсу

*Інститут прокуратури та кримінальної юстиції
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

Козлова П.Г., студентка III курсу

*Інститут прокуратури та кримінальної юстиції
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

Іванов С.С., студент III курсу

*Інститут прокуратури та кримінальної юстиції
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

Стаття присвячена дослідженню окремих проблемних питань правового регулювання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності Державного бюджету України. Проаналізовано сучасний стан наукового дослідження проблем правового регулювання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності з виконання Державного бюджету України. Розглянуто основні законодавчі та підзаконні правові акти в системі регулювання ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності з виконання Державного бюджету України. Здійснено порівняльний аналіз Бюджетного кодексу України з іншими законодавчими актами в системі правового регулювання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності з виконання Державного бюджету України на предмет стабільності законодавства. Визначено загальний стан дотримання юридичної техніки у сфері законодавства, яке регулює ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Досліджено особливості нормативного закріплення національної методології ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. Досліджено ступінь актуальності інформації, яка міститься у бланкетних нормах Бюджетного кодексу України, з регулювання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо виконання Державного бюджету України. Визначено стан дотримання принципу верховенства права під час укладення Бюджетного кодексу України. Встановлено окремі порушення принципу юридичної визначеності у статтях Бюджетного кодексу України, присвячених регулюванню бухгалтерського обліку та фінансової звітності з виконання Державного бюджету України. Виокремлено суттєві порушення принципу законності в нормах Бюджетного кодексу України, присвячених регулюванню ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності з виконання Державного бюджету України. Проаналізовано окремі норми Бюджетного кодексу України з приводу аналізу законодавчих підходів до правового регулювання ведення бухгалтерського обліку. Запропоновано низку законодавчих змін до Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів з метою усунення недоліків правового регулювання ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності з виконання Державного бюджету України.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, Бюджетний кодекс України, правове регулювання, верховенство права, законність, юридична визначеність, юридична колізія, юридична техніка.

The article is devoted to the study of some problematic issues of legal regulation of accounting and financial reporting of the State Budget of Ukraine. The current state of scientific research on the issues of legal regulation of accounting and financial reporting on the implementation of the State Budget of Ukraine is analyzed. The main legislative and bylaws in the system of regulation of accounting and submission of financial statements for the implementation of the State Budget of Ukraine are considered. A comparative analysis of the Budget Code of Ukraine with other legislative acts in the system of legal regulation of accounting and financial reporting on the implementation of the State Budget of Ukraine for the stability of legislation. The general state of observance of legal techniques in the field of the legislation regulating conducting accounting and the financial reporting which is made on execution of the State budget of Ukraine is defined. The peculiarities of normative consolidation of the national methodology of accounting in the public sector are studied. The degree of relevance of the information contained in the blanket norms of the Budget Code of Ukraine on the regulation of accounting and financial reporting on the implementation of the State Budget of Ukraine is studied. The state of observance of the principle of the Rule of law at the conclusion of the Budget code of Ukraine is defined. Certain violations of the principle of legal certainty have been established in the articles of the Budget Code of Ukraine devoted to the regulation of accounting and financial reporting on the execution of the State Budget of Ukraine. Significant violations of the principle of legality in the norms of the Budget Code of Ukraine devoted to the regulation of accounting and financial reporting on the implementation of the State Budget of Ukraine. Some norms of the Budget Code of Ukraine on the analysis of legislative approaches to the legal regulation of accounting are analyzed. A number of legislative amendments to the Budget Code of Ukraine and other normative legal acts are proposed in order to eliminate the shortcomings of the legal regulation of accounting and submission of financial statements on the execution of the State Budget of Ukraine.

Key words: accounting, financial reporting, Budget Code of Ukraine, legal regulation, Rule of law, legality, legal certainty, legal conflict, legal technique.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в такій вразливій сфері, як виконання Державного бюджету України, є питанням національної безпеки та стабільності економіки. Основою бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності є відповідна правова база, яка має відповідати принципам верховенства права, законності, правової визначеності, стабільності та передбачуваності. Окрім цього, вносячи часом певні зміни до нормативної бази, законодавець припускається помилок законотворення. Це призводить до утворення правових колізій, які є неприпустимими, адже йдеться про Державний бюджет України.

Проблемні питання здійснення бухгалтерського обліку в сфері виконання Державного бюджету України досліджували такі вітчизняні науковці, як О. Дорошенко, Т. Кладницька, Л. Ловінська, В. Метелиця, А. Фаріон, Н. Хорунжак, В. Янчук, Г. Янчук тощо. Однак більшість наукових робіт присвячена дослідженню бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, а питанням, які стосуються здійснення бухгалтерського обліку та ведення фінансової звітності, не була приділена належна увага з боку наукової спільноти.

Систему правової основи ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в бюджетній сфері регулює

Бюджетний кодекс України (далі – БК України) (глава 10), який, попри те, що був прийнятий у недалекому 2010 році, вже зазнав понад 25 редакцій [1], а також Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року у редакції від 1 липня 2021 року [2]. Слід сказати, що зазначений Закон України зазнав менше редакційних змін, хоча й був прийнятий значно раніше, аніж Бюджетний кодекс України. Хоча й не прямо, але це може свідчити про незадовільний підхід до законотворення та загальні проблеми юридичної техніки, які мали місце під час укладення Бюджетного кодексу.

Аналіз правових основ ведення бухгалтерського обліку та звітності про виконання Державного бюджету України слід розпочати саме з дослідження глави 10 Бюджетного кодексу України, яка містить основні норми, що присвячені регулюванню даного питання.

Так, глава 10 БК України (що вміщує, зокрема, статті 56 і 57) присвячена питанням бухгалтерського обліку та звітності про виконання Державного бюджету України. У ч. 9 ст. 78 БК України передбачено, що ведення бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів та закриття рахунків місцевих бюджетів після закінчення бюджетного періоду здійснюються з урахуванням положень статей 56 і 57 цього Кодексу [1].

Водночас у ч. 1 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що цей Закон поширюється на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [2]. Тут ми вбачаємо законодавчу колізію щодо регулювання одного й того ж питання двома різними нормативно-правовими актами.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів здійснюється Міністерством фінансів України (ч. 1 ст. 56 БК України). Для виконання вказаного положення Міністерством фінансів України був виданий Наказ «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України» від 21 жовтня 2013 р. № 885 [3].

Ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів як один із елементів казначейського обслуговування бюджетних коштів (п. 3 ч. 1 ст. 43 БК України) має здійснюватися з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України. Такі стандарти були затверджені наказами Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» та від 24.12.2010 р. № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» [4; 5]. Тобто є два нормативно-правових акти з однією назвою.

Основною відмінністю між цими двома однойменними актами є те, що вони затверджують національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі в різних категоріях. Так, наказ № 1202 затверджує стандарти за номерами 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» та 123 «Запаси» [4], а наказ Міністерства фінансів України № 1629 затверджує національні стандарти бухгалтерського обліку за номерами 102 «Консолідована фінансова звітність», 103 «Фінансова звітність за сегментами», 124 «Доходи», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 126 «Оренда», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Зобов'язання», 129 «Інвестиційна нерухомість» [5].

З аналізу положень цих наказів логічно випливає питання про те, навіщо потрібне існування двох окремих підзаконних нормативно-правових актів, які спрямовані

на регулювання одного питання, хоча й закріплюють дещо відмінні норми. На нашу думку, для поліпшення якісного стану законодавчої бази з питань правового регулювання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності на виконання Державного бюджету України необхідно вищенаведені накази об'єднати в один нормативно-правовий акт, в якому буде міститись уся сукупність національних стандартів ведення бухгалтерського обліку в державному секторі. Це значно покращить рівень прозорості відповідних стандартів, а також спростить сприйняття правозастосовувачами даних положень. Існування двох наказів, які мають одну назву, може призвести до неправильного застосування національних стандартів ведення бухгалтерського обліку в такій важливій сфері життєдіяльності держави, як виконання Державного бюджету України.

Окремо хотілося б зазначити, що бухгалтерський облік операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють саме органи Казначейства України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України (ч. 2 ст. 56 БК України). Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави. У тексті норми частини 2 статті 56 БК України міститься електронне посилання на відповідний порядок ведення бухгалтерського обліку операцій з виконання Державного бюджету України, але це гіперпосилання відкриває Наказ Міністерства фінансів України та Державного казначейства України «Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету» № 327 від 11.08.2008 року, який вже втратив чинність [6]. Отже, в положеннях ч. 2 ст. 56 Бюджетного кодексу України – основного законодавчого акта, який є центральним актом в системі правового регулювання ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності про виконання Державного бюджету України, міститься відсылна норма та відповідне посилання на недійсний підзаконний нормативно-правовий акт. Ми звертаємо увагу на те, що це є грубим порушенням принципу верховенства права, який прямо закріплений у статті 8 Конституції України, а разом з ним ще й принципу правової визначеності, який впливає з тлумачення принципу верховенства права. Такий принцип закріплює, що правова норма має бути чітко прописаною та однозначною, а коли відповідна норма відсилає до недійсного нормативно-правового акта, це аж ніяк не можна визнати станом однозначності та чіткості правової норми. З огляду на це ми звертаємо увагу, що потрібно негайно виправити дане гіперпосилання держателю відповідної електронно-інформаційної системи (zakon.rada.gov.ua).

Окрім цього, слід відзначити, що чинним є Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету» від 19.12.2019 № 356 [7]. Ми вбачаємо в даному випадку пряме порушення законодавчого припису ч. 2 статті 56 БК України, адже в цій нормі прямо встановлено, що порядок має встановлюватись саме Міністерством фінансів України, а не Державним казначейством України. Конституція України та закони України встановлюють, що державні органи влади мають діяти в порядку та у межах, передбачених законодавством. Так би мовити, для державних органів влади діє принцип «дозволено те, що прямо передбачено законом». У такому разі Державна казначейська служба України вийшла за межі своїх повноважень, чим порушила принцип верховенства права та принцип законності, адже норма ч. 2 статті 56 БК України є імперативною та не допускає неоднозначного тлумачення. З огляду на це наказ № 356 має бути скасований. Потрібно прийняти новий порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання Державного бюджету України, який має розроблятися та прийматися виключно Міністерством фінансів України.

Отже, як показує аналіз положень лише перших статей глави 10 Бюджетного кодексу України, відповідні норми містять у собі критичні порушення нормативного законодавства. Такі порушення взагалі не можна допускати. У наведених вище нормах БК України міститься пряма колізійна норма, яка призводить до паралельного регулювання одного питання двома різними законодавчими актами. На нашу думку, перевага має надаватися саме Бюджетному кодексу України з огляду його статус спеціального законодавчого акта в системі правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності про виконання Державного бюджету України. Отже, необхідно виключити з ч. 1 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» положення про те, що дія цього Закону поши-

рюється на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства. Окрім цього, у контексті законодавчих змін до ч. 2 ст. 56 БК України першочерговим є прийняття законодавчо уповноваженим суб'єктом, яким є Міністерство фінансів України, порядку бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів замість наявного наказу Державного казначейства України № 356, який наразі регулює дане питання. На нашу думку, потрібно розпочати доктринальну дискусію й з інших проблемних питань правового регулювання ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності про виконання Державного бюджету України, адже досі зазначеній темі не була приділена належна увага з боку науковців.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08 липня 2010 р. в редакції від 10 листопада 2021 р. № 2456-VI / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2010. № 50–51. Ст. 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. в редакції від 1 липня 2021 року № 996-XIV / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1999. № 40. Ст. 365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
3. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2013 р. в редакції від 3 листопада 2017 р. № 885 / Міністерство фінансів України. *Офіційний вісник України*. 2013. № 90. С. 147. Ст. 3331. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1915-13#Text>.
4. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. в редакції від 01 січня 2021 р. № 1202 / Міністерство фінансів України *Офіційний вісник України*. 2013. № 90. С. 147. Ст. 3331. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>.
5. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. в редакції від 14 грудня 2018 р. № 1629 / Міністерство фінансів України. *Офіційний вісник України*. 2011. № 9. С. 43. Ст. 424. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11/ed20181214#Text>.
6. Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету : Наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 11 серпня 2008 р. в редакції від 01 січня 2020 р. № 327 / Міністерство фінансів України, Державне казначейство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0327506-08#Text>.
7. Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету : Наказ Казначейської служби України від 19 грудня 2019 р. в редакції від 10 вересня 2021 р. № 356 / Державна казначейська служба України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356840-19#Text>.